

# POLSKI ŁAD Z PERSPEKTYWY USŁUG / ZAWODU DORADCY PODATKOWEGO

<https://doi.org/10.18559/978-83-8211-162-0/3>

## Małgorzata Samborska

doradca podatkowy

malgorzata.samborska@pl.gt.com

### Polish Deal from the perspective of the tax advisory services / profession

#### Abstract

**Purpose:** The aim of the chapter is to show the impact of the tax changes called Polish Deal, on the development of new tax services and how they have changed the tax advisory profession. Were these changes significant enough to give rise to new services and change the tax advice profession?

**Design/methodology/approach:** The impact of tax changes on the activities of tax advisory services was analysed and discussed.

**Findings:** Due to the fact that the changes were very significant and affected basically all taxpayers, it caused a huge interest in tax issues in the media and public space. And consequently, this has resulted in an increased demand for tax advisory services. New services were created, the support of advisors was sought primarily by employers trying to understand the impact of the changes on the net salaries of their employees, and thus the costs in companies.

**Keywords:** Polish Deal, tax changes, tax advisory services, salary simulations, change of business taxation form.

## Wstęp

Zmiany przepisów są od lat nieodłączną częścią polskiego systemu podatkowego. Od czasu uregulowania zawodu doradcy podatkowego, czyli od 1997 r. (Ustawa, 1996), nie było roku, w którym nie byłyby wdrażane nowe przepisy podatkowe. Zmiana prawa podatkowego jest zatem stałym elementem zawodu doradcy, wymuszającym aktywne działania, ciągłą naukę i konieczność podwyższania kwalifikacji. Jest to więc zawód wykonywany w warunkach zmieniającego się otoczenia, z potrzebą nieustannego reagowania na zmiany.

#### Sugerowane cytowanie:

Samborska, M. (2023). Polski Ład z perspektywy usług / zawodu doradcy podatkowego. W: E. Małecka-Ziemińska (red.), *Polski Ład a opodatkowanie dochodów. Ujęcie prawne, finansowe i ekonomiczne* (s. 49–62). Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu. <https://doi.org/10.18559/978-83-8211-162-0/3>



Ta książka jest udostępniana na licencji Creative Commons – Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 Międzynarodowe

Wymienione elementy z jednej strony czynią zawód doradcy trudnym i wymagającym, ale jednocześnie ciągłe zmiany przepisów są szansą na rozwój zawodu – kreują dla doradców podatkowych nowe możliwości realizowania i rozwoju usług podatkowych, powodują nieustające, a nawet rosnące zapotrzebowanie na usługi doradcze, a więc są elementem sprzyjającym rozwojowi branży.

Z tej perspektywy można również spojrzeć na zmiany wprowadzone w ramach Polskiego Ładu. Niespotykane od lat zainteresowanie kwestiami podatkowymi spowodowało ogromną potrzebę wsparcia ze strony doradców podatkowych. Polski Ład stał się powodem wzmożonego wysiłku, wymusił zwiększenie nakładu pracy, ale również przyczynił się do zrealizowania przez branżę usług doradztwa podatkowego większych obrotów i dał początek wielu nowym usługom.

Z punktu widzenia zawodu doradcy podatkowego ważnym czynnikiem jest fakt, że w ostatnich latach legislacja podatkowa istotnie przyspieszyła oraz, co nawet istotniejsze, obniżyła się jakość stanowionego prawa podatkowego. W takich warunkach trudniej jest działać doradcom, ale jeszcze trudniej jest działać przedsiębiorcom, których podstawowym zadaniem jest koncentrowanie się na prowadzonym biznesie, a zatem wzrosła liczba przedsiębiorców, którzy z tak znacznymi zmianami w obszarze podatkowym nie są w stanie sobie poradzić w ramach służb wewnętrznych, a więc poszukują tego wsparcia na zewnątrz, u doradców podatkowych.

Na przełomie lat 2021 i 2022 w wielu firmach, zwłaszcza dużych, można było zaobserwować zwiększone zapotrzebowanie na usługi doradztwa podatkowego oraz korzystanie jednocześnie z usług kilku, niezależnych od siebie doradców lub firm doradczych.

Celem rozdziału jest pokazanie, jaki wpływ miały zmiany podatkowe, implementowane w ramach Polskiego Ładu, na rozwój usług i zawodu doradcy podatkowego i czy zmiany te były na tyle istotne, że spowodowały pojawienie się nowych usług, niespotykanych dotychczas rozwiązań i problemów.

## **1. Istota zawodu doradcy podatkowego**

Istotą zawodu doradcy podatkowego jest dbanie o to, aby podatnik zapłacił prawidłową, rozumianą jako niezawyżoną ani niezaniżoną, kwotę podatku wynikającą z obowiązujących przepisów podatkowych, wykorzystując rozwiązania podatkowe, w tym ulgi i zwolnienia, które przewidział ustawodawca.

Czynności doradztwa podatkowego obejmują więc, z jednej strony, pomoc w wyjaśnieniu przepisów prawa podatkowego, dokonywanie wykładni regulacji prawnych, ale z drugiej strony również wskazywanie podatnikom najkorzystniej-

szych dla nich, zgodnych z prawem, niestanowiących schematów podatkowych możliwości, o ile nie pomagają one w uchylaniu się od podatków i unikaniu ich.

Doradca podatkowy powinien także wskazywać na ryzyko związane z określonym rodzajem działalności podatnika, jak należy prawidłowo postępować, jak minimalizować to ryzyko, jak dochowywać należytej podatkowej staranności, jakie jest stanowisko organów podatkowych oraz sądów administracyjnych w obszarach działania podatnika.

Warto w tym miejscu przypomnieć, że z roty ślubowania doradców podatkowych (Ustawa, 1996, art. 8) wynika, że doradca jest zobowiązany „kierować się dobrem swoich klientów, z całą sumiennością i rzetelnością, zgodnie z prawem, wiedzą i zasadami etyki zawodowej”. Kluczowym elementem jest zatem dobro klienta, a więc wykorzystywanie prawnie dostępnych form i środków w celu zapewnienia z jednej strony podatkowej efektywności, lecz z drugiej – bezpieczeństwa podatkowego i optymalizacji kosztów i nakładów ponoszonych w związku z zapewnieniem tego bezpieczeństwa.

W zderzeniu ze ślubowaniem np. biegłych rewidentów (Ustawa, 2017, art. 7), którzy przede wszystkim powinni wykonywać zawód „z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i obowiązującymi standardami wykonywania zawodu”, widać istotną różnicę, gdyż biegli rewidenci są zobowiązani do działania niezależnie, bezstronnie i rzetelnie. W ich przypadku dobro klienta nie jest celem wykonywanego zawodu.

## **2. Wpływ implementacji Polskiego Ładu na zakres czynności doradztwa podatkowego**

Wśród podstawowych czynności doradztwa podatkowego (Ustawa, 1996, art. 2) znajduje się:

- udzielanie podatnikom, płatnikom i inkasentom, na ich zlecenie lub na ich rzecz, porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami;
- prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych oraz udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, płatników i inkasentów, zeznań i deklaracji podatkowych lub udzielanie im pomocy w tym zakresie;
- reprezentowanie podatników, płatników i inkasentów w postępowaniu przed organami administracji publicznej i w zakresie sądowej kontroli decyzji, postanowień i innych aktów administracyjnych (...);

- wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej, o którym mowa w art. 20zo § 1 ustawy Ordynacja podatkowa (Ustawa, 1997).

Zakres zmian wdrożonych w ramach Polskiego Ładu był tak obszerny, że miał wpływ na wszystkie wymienione czynności. Zostaną one przedstawione w dalszej części rozdziału.

### **2.1. Udzielanie podatnikom porad, opinii i wyjaśnień z zakresu ich obowiązków podatkowych**

Kompleksowe zmiany w ramach Polskiego Ładu skutkowały zapotrzebowaniem na usługi doradztwa podatkowego przede wszystkim w zakresie przygotowywania opinii i wyjaśnień we wszystkich obszarach dotkniętych zmianą w celu interpretacji tych nowych przepisów i ich wpływu na biznes i podatników oraz w zakresie nowych obowiązków podatkowych. Do obszarów budzących największą wątpliwość należały kwestie związane z tzw. ukrytą dywidendą (likwidacja art. 15e ustawy 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych), a więc zmiany w limitowaniu usług niematerialnych na rzecz podmiotów powiązanych, zmiany w zakresie kosztów finansowania dłużnego, ograniczenia w możliwości amortyzacji budynków i lokali mieszkań, zmiany w opodatkowaniu spółek, rozszerzenie katalogu CFC.

Z praktycznego punktu widzenia duże znaczenie dla podatników miały wprowadzane z udziałem doradców zmiany procedur w zakresie należytej staranności w tych obszarach, które zostały zmodyfikowane w Polskim Ładzie. W sposób szczególnie dotyczyło to zmian w obszarze kwestii związanych z podatkiem u źródła.

Doradcy byli też angażowani w bieżące doradztwo rozumiane jako udzielanie podatnikom porad w obszarach wymagających podjęcia decyzji w obliczu zmienionych przepisów. Tu jako przykład można wymienić analizę opłacalności rezygnacji ze zwolnienia w VAT dla usług finansowych; analizę możliwości skorzystania z nowych rozwiązań i opłacalność takich rozwiązań, np. utworzenia grupy VAT; analizę możliwości skorzystania z nowych ulg podatkowych wprowadzanych przez Polski Ład.

Kolejnym istotnym zakresem prac doradców było doradztwo w zakresie form prowadzonej działalności. W tym obszarze klientami doradców podatkowych byli zarówno przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi, postawieni przed wyborem formy opodatkowania lub zastanawiający się nad korzyściami płynącymi z „przeniesienia” biznesu do spółek będących podatnikami CIT, jak i przedsiębiorcy, podatnicy CIT analizujący możliwości przejścia na estoński CIT, czyli ryczałt od dochodów spółek.

Dodatkowo doradcy podatkowi byli zaangażowani w szkolenia podatkowe, przy czym warto podkreślić, że Polski Ład wywołał potrzebę tzw. klasycznych szkoleń dla podatników w skali zbliżonej do innych lat, kiedy wchodziły w życie istotne zmiany podatkowe. W tym obszarze pojawił się jednak dodatkowo skokowy wzrost zapotrzebowania na szkolenia dla działów płacowo-kadrowych w firmach, aby wyposażać je, jako płatników podatku dochodowego od wynagrodzeń pracowników i zleceniobiorców, w wiedzę dotyczącą wpływu zmian na wynagrodzenia netto tych osób oraz zapoznać z zakresem nowych obowiązków z tym związanych.

Nowością były prowadzone spotkania informacyjne z pracownikami na zlecenie pracodawców. Taka forma usługi, na skalę, jaka wystąpiła na przełomie roku w związku z wprowadzeniem Polskiego Ładu, była zjawiskiem absolutnie wyjątkowym.

Z punktu widzenia usług, na które Polski Ład miał największy wpływ, na szczególną uwagę zasługują:

### **1. Pomoc doradcy przy wyborze formy opodatkowania lub zmianie formy prawnej w celu wyboru optymalnej formy opodatkowania.**

Z uwagi na charakter zmian wprowadzonych w ramach Polskiego Ładu nad wyborem najlepszej formy opodatkowania zastanawiali się chyba wszyscy przedsiębiorcy. Warto wskazać, że ryczałt od przychodów ewidencjonowanych został wybrany na początku 2022 r., zgodnie z informacjami przekazanymi przez przedstawicieli Ministerstwa Finansów, przez 130 tysięcy podatników więcej niż w latach poprzednich. Od lat widać wzrost zainteresowania podatników tą formą opodatkowania, zwłaszcza w latach 2019 i 2020, po rozszerzeniu przez ustawodawcę grona podatników, którzy mogą z tej formy skorzystać (tabela 1).

Z powodu możliwości zmiany formy opodatkowania wynikającej z ustawy z 9 czerwca 2022 r. trudno przewidzieć, na jakim poziomie ostatecznie ukształ-

**Tabela 1. Liczba podatników opłacających ryczałt od przychodów ewidencjonowanych w latach 2014–2020**

<b>Rok podatkowy</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>
Liczba podatników składających zeznanie	960 847	1 003 987	1 062 931	1 128 246	1 213 136	1 347 280	1 387 544
W tym wykazujących przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej	544 784	545 572	553 828	565 259	589 054	635 242	646 263

Źródło: (Rządowy Portal Danych, b.d.).

tuje się ta liczba podatników, lecz niewątpliwie będzie to wzrost skokowy w porównaniu z latami poprzednimi.

W związku z przywołaną ustawą z 9 czerwca 2022 r. pojawiło się również zapotrzebowanie na wsparcie doradców przy wyborze formy opodatkowania. W tym zakresie podatnicy będą szukać pomocy doradców podatkowych również po zakończeniu roku podatkowego, gdyż zmiany wynikające z tej ustawy umożliwią „ryczałtowcom” ponowny wybór formy opodatkowania, poprzez przejście na skalę podatkową od 1 lipca 2022 r. lub z mocą wstecz od 1 stycznia 2022 r., a podatnikom, którzy wybrali podatek „liniowy”, przejście na skalę podatkową.

Wielu podatników zdecydowało się na zmianę formy prawnej, dokonując przeniesienia prowadzonej działalności do spółki będącej podatnikiem CIT, założenia spółki lub spółek w celu zmiany źródła dochodów, np. z działalności gospodarczej prowadzonej osobiście na dochody uzyskiwane jako wspólnik w spółce komandytowo-akcyjnej lub komandytowej albo udziałowiec czy akcjonariusz spółki kapitałowej w celu zapewnienia sobie możliwości, np. wyboru estońskiego CIT.

Wreszcie, w obszarze samego estońskiego CIT doradcy podatkowi również mieli istotny udział we wspieraniu przedsiębiorców, którzy wybrali taką formę opodatkowania. O skali zainteresowania tym rozwiązaniem świadczy fakt, że taką formę wybrało ponad 5000 podatników wobec 337, którzy zdecydowali się na taką zmianę w 2021 r.

**2. Szkolenia**, w szczególności szkolenia na rzecz działów HR i zespołów kadrowo-płacowych, były usługą, z jaką doradcy podatkowi nie spotykali się na taką skalę wcześniej. Zmiany przepisów oznaczały obowiązek implementacji nowych zasad rozliczeń do systemów, ale także potrzebę zaopatrzenia członków działów płacowo-kadrowych w wiedzę, aby były w stanie odpowiadać na liczne pytania pracowników, które pojawiły się jako konsekwencja niepewności towarzyszącej pracownikom i dodatkowo przez wiele tygodni rozbudzonej poprzez ogromne zainteresowanie tematem w mediach.

Najwięcej pytań i niepewności wywoływała ulga dla klasy średniej. Niefinitywny charakter ulgi powodował ryzyko dopłaty podatku w zeznaniu rocznym, to z kolei rodziło obawy, że niezadowoleni pracownicy będą obwiniać pracodawcę o błędne wyliczenia. Stąd też w wielu przedsiębiorstwach pracownicy działów kadrowo-płacowych, jako płatnicy PIT od wynagrodzeń, świadomi ryzyka związanego z ulgą dla klasy średniej, we współpracy z doradcami podatkowymi rozpowszechniali wśród pracowników wiedzę na temat możliwości złożenia wniosku o rezygnację z ulgi dla klasy średniej w zaliczkach, ale też przypominali o konieczności złożenia PIT-2 i innych oświadczeń w celu minimalizacji wysokości zaliczek na podatek. Działy HR / Kadrowo-płacowe, przy wsparciu doradców, aktywnie uczestniczyły również w procesie informowania pracowników o zmianach w zakresie wniosków (nowe ulgi, utrata prawa do

rozliczenia z dzieckiem, możliwość złożenia wniosku o rozliczenia kwoty wolnej w podwójnej wysokości).

Szkolenia dla pracowników działów płacowo-kadrowych odbywały się nie tylko na przełomie roku, lecz także już w 2022 r. po kolejno wprowadzanych zmianach dotyczących sposobu poboru zaliczek na podatek przez zakłady pracy jako płatników. W szczególności chodzi tu o zmiany wynikające z Rozporządzenia z 7 stycznia (Rozporządzenie, 2022) oraz ustawy z 24 lutego 2022 r. (Ustawa, 2022a), na podstawie których zakłady pracy jako płatnicy zostali zobowiązani do tzw. rolowania zaliczek, a więc w praktyce do liczenia zaliczek według zasad z 2021 i 2022 r. i porównywania, która z metod jest korzystniejsza dla pracownika czy zleceniobiorcy osiągającego miesięczne przychody nie wyższe niż 12 800 zł.

Ponowny wzrost zapotrzebowania na tego typu szkolenia pojawił się w związku ze zmianą zasad liczenia zaliczek pracowniczych od lipca 2022 r. w wyniku uchwalenia ustawy z 9 czerwca 2022 r.

## **2.2. Prowadzenie, w imieniu i na rzecz podatników, ksiąg rachunkowych, ksiąg podatkowych i innych ewidencji do celów podatkowych**

Udział doradców podatkowych w implementacji rozwiązań w księgach rachunkowych i innych ewidencjach prowadzonych przez podatników również był widoczny. Polski Ład wymusił następujące zmiany:

- systemów księgowo-płacowych z uwagi na zmiany zasad wyliczania zaliczek na podatek dla pracowników, zleceniobiorców wynikające z pierwotnej ustawy Polskiego Ładu, a następnie zmian do tych regulacji, w szczególności Rozporządzenia z 7 stycznia 2022 r., ustawy z 24 lutego 2022 r. oraz ustawy z 9 czerwca 2022 r., która zmieniła zasady poboru zaliczek przez płatników od lipca 2022 r.;
- systemów finansowo-księgowych z uwagi na inne zmiany w podatkach dochodowych, chociażby w obszarze limitów finansowania dłużnego, podatku minimalnego czy też implementacji nowych ulg podatkowych bądź modyfikacji istniejących ulg;
- w zakresie prowadzenia ksiąg rachunkowych związane z koniecznością zaimplementowania rozwiązań umożliwiających liczenie składki zdrowotnej na rzecz przedsiębiorców.

Warto odnotować, że część przedsiębiorców zrezygnowała jednak z doradztwa w zakresie prowadzenia ksiąg z uwagi na wybór jako formy opodatkowania ryczału od przychodów ewidencjonowanych, który wymaga jedynie ewidencji



przychodów, ponieważ podstawą opodatkowania jest w tym przypadku przychód, a nie dochód podatnika.

Dużym wyzwaniem dla doradców stała się jednak przewidziana w ustawie z 12 maja 2022 r. możliwość ponownego wyboru formy opodatkowania dla przedsiębiorców, którzy wybrali ryczałt od przychodów ewidencjonowanych lub podatek liniowy, a po zmianach wynikających z przywołanej ustawy mniejsze obciążenia podatkowe wiązałyby się z wyborem skali podatkowej. W związku z tym podatnicy ci mogli dokonać wyboru tej podstawowej formy opodatkowania.

Niespotykanym dotychczas rozwiązaniem stała się możliwość wyboru skali podatkowej przez podatników rozliczających się na podstawie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych od początku roku. Taki wybór skutkował bowiem koniecznością zaprowadzenia ksiąg podatkowych od początku roku podatkowego, a więc wstecz. To rozwiązanie, dotychczas niespotykane, niewątpliwie było wyzwaniem dla doradców podatkowych.

W ramach czynności doradztwa podatkowego związanych z prowadzeniem ksiąg rachunkowych warto odnotować jeszcze jedną zmianę Polskiego Ładu, polegającą na wprowadzeniu obowiązku comiesięcznego przesyłania do organów podatkowych plików JPK\_PIT oraz JPK\_CIT.

Szczęśliwie, ustawą z 9 czerwca 2022 r., zmiany te zostały odroczone najwcześniej do 2024 r. w zależności od wielkości przedsiębiorstwa. Odroczenie to nastąpiło w wyniku uwzględnienia postulatów środowiska doradców podatkowych, przedsiębiorców oraz Krajowej Izby Biur Rachunkowych.

Mimo że wykonywanie czynności z zakresu prowadzenia ksiąg rachunkowych i ksiąg podatkowych nie jest zastrzeżone dla doradców podatkowych, to jednak w obliczu skomplikowanych przepisów podatkowych udział doradcy, chociażby na etapie projektowania zmian w systemach i implantacji tych rozwiązań, stał się nieodzowny.

Z punktu widzenia doradców podatkowych automatyzacja prowadzonych ksiąg rachunkowych, podatkowych i innych ewidencji, automatyzacja procesów przetwarzania danych, automatyzacja obiegu dokumentów, automatyzacja tworzenia i archiwizacji dokumentów, cyfrowa analiza dokumentów (roboty) – to wszystko obszary, które będą powodowały ograniczenie roli doradcy podatkowego na etapie ręcznej weryfikacji poprawności rozliczeń podatkowych, ale jednocześnie będą powodowały ewolucję zawodu doradcy podatkowego, stając się narzędziem systemowym do eliminacji ryzyka i zapewnienia bezpieczeństwa podatnikom. Przyszłość doradztwa prawnego leży bowiem w sprawnym zarządzaniu ryzykiem podatkowym.



### **2.3. Sporządzanie, w imieniu i na rzecz podatników, zeznań i deklaracji podatkowych**

Polski ładu wprowadził nowe formularze podatkowe, nowe obowiązki, nowe rodzaje oświadczeń, ale pomoc doradców w tym obszarze będzie konieczna przede wszystkim po zakończeniu roku podatkowego, na etapie składania zeznań rocznych.

Ze zmianami podatkowymi w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych wprowadzanymi w ciągu roku podatkowego na taką skalę mamy do czynienia po raz pierwszy, a zmiany są doniosłe i na tyle skomplikowane, że niektórzy podatnicy nie poradzą sobie samodzielnie z prawidłowym wypełnieniem zeznań podatkowych.

Największe zapotrzebowanie na usługi doradcze jest przewidywane na rzecz przedsiębiorców, którzy w ramach zmian wynikających z ustawy z 12 maja 2022 r. zostali uprawnieni do zmiany formy opodatkowania.

Na rynku doradztwa podatkowego oczekuje się też zwiększonego zainteresowania usługami doradztwa podatkowego przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej. Ma to związek z wprowadzeniem w Polskim Ładzie szeregu ulg podatkowych, w tym również dla osób nieprowadzących działalności gospodarczej, które mogą budzić wątpliwości co do spełnienia często nieostrych warunków. Warto tu wymienić chociażby:

- ulgę dla rodzin wychowujących co najmniej czworo dzieci;
- ulgę dla pracujących seniorów;
- ulgę dla powracających z zagranicy;
- rezygnację w ciągu roku z ulgi dla osób samotnie wychowujących dzieci, wskutek przywrócenia prawa do preferencyjnego rozliczenia osoby samotnie wychowującej dziecko, ale w zmienionej formule;
- ulgę na zabytki.

Także inne osoby, nieuprawnione do wymienionych ulg, mogą potrzebować pomocy doradcy podatkowego przy składaniu zeznania rocznego. Ustawa z 12 maja 2022 r. wprowadziła bowiem nieznanne dotychczas rozwiązanie dające możliwość skorzystania z ulgi dla klasy średniej, mimo że ulga ta została oficjalnie zlikwidowana.

### **2.4. Reprezentowanie podatników przed organami administracji publicznej**

Reprezentowanie podatników przed organami administracji publicznej ma największe znaczenie w przypadku sporu z organem podatkowym, a z uwagi na

krótki upływ czasu od momentu wdrożenia przepisów Polskiego Ładu takie sprawy co do zasady jeszcze się nie toczą. Będzie ich zapewne przyrastać z biegiem czasu.

Wzrost zapotrzebowania na usługi doradztwa podatkowego w obszarze reprezentowania podatników przed organami administracji publicznej jest natomiast widoczny w sferze bieżących kontaktów z organami. Wielu przedsiębiorców po prostu zleciło określone zadania profesjonalnemu doradcy z uwagi na ogrom zmian i ich skomplikowany charakter. Doradcy prowadzą więc sprawy podatników, którzy zmieniają formę opodatkowania lub formę prowadzonej działalności, występują z wnioskami o interpretację indywidualną w zakresie zmienionych Polskim Ładem przepisów czy też z wnioskami do GUS-u o klasyfikację PKWiU świadczonych usług dla podatników, którzy wybrali ryczałt od przychodów ewidencjonowanych i chcą zabezpieczyć prawidłowość wybranej stawki podatku.

## **2.5. Wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej**

Ostatnia wymieniona w ustawie czynność doradztwa podatkowego obejmuje wykonywanie niezależnego audytu funkcji podatkowej. Jak każda zmiana przepisów, również przepisy implementowane w ramach Polskiego Ładu zmieniają zakres wykonywanego przez doradców podatkowych niezależnego audytu funkcji podatkowej, ale biorąc pod uwagę fakt, że audyt taki jest elementem procesu przygotowawczego przed podpisaniem umowy o współdziałanie z szefem KAS, a na koniec sierpnia 2022 r. tylko dwóch podatników w skali kraju jest stroną takiej umowy, wydaje się, że zmiana ta z punktu widzenia branży ma znaczenie marginalne.

## **3. Rozwój nowych usług doradztwa podatkowego będących konsekwencją Polskiego Ładu**

Każda zmiana przepisów wyzwała zapotrzebowanie na usługi doradztwa podatkowego. Obniżenie stawek, wprowadzenie nowych limitów czy likwidacja odliczeń (jak w przypadku Polskiego Ładu likwidacja odliczania od podatku składki zdrowotnej) powodują, że przedsiębiorcy przy wsparciu doradców szukają dla siebie najkorzystniejszych rozwiązań. Nowe przepisy często są szansą na nowe ulgi i odliczenia. Dotyczy to zarówno podatników PIT, jak i podatników CIT. Tak było również w przypadku Polskiego Ładu.

Takie usługi jak usługi szkoleniowe czy udzielanie wyjaśnień z zakresu nowych przepisów to usługi występujące standardowo wraz ze zmianami podatkowymi. Nie są więc niczym nowym. W przypadku Polskiego Ładu doradcy podatkowi mieli jednak do czynienia z usługami, które miały charakter wyjątkowy, związany z szerokim spektrum reformy podatkowej.

### 3.1. Spotkania z pracownikami

Zakłady pracy organizowały dla pracowników spotkania z doradcą podatkowym. Takie spotkania, mające postać szkoleń, webinarów, warsztatów prowadzonych przez doradców podatkowych, miały szczególny charakter:

- były prowadzone przez osobę zewnętrzną, której łatwiej było zachować obiektywizm w przekazywaniu oceny przepisów podatkowych;
- doradcy podatkowi, w przeciwieństwie do pracodawców, są uprawnieni do udzielania porad i wyjaśnień z zakresu prawa podatkowego;
- szkolenia były prowadzone przez osoby profesjonalnie zajmujące się podatkami, co dawało gwarancję jakości takich spotkań.

Pracownicy mieli ogromną potrzebę, niespotykaną wcześniej, poszerzenia wiedzy podatkowej w celu zrozumienia trudnych mechanizmów, takich jak ulga dla klasy średniej czy inne nowe ulgi podatkowe. Chcieli wiedzieć, jak zmieni się kwota netto z uwagi na reformę, jakie wnioski czy oświadczenia należy złożyć, aby zoptymalizować wysokość obciążeń podatkowych czy zminimalizować obszar „strat”, które przyniesie Polski Ład. Potrzeba ta była dodatkowo wzmacniana poprzez przekaz w mediach, powszechne niezadowolenie ze zmian Polskiego Ładu, ogromną skalę podmiotów zgłaszających, że cele ustawodawcy nie wytrzymują konfrontacji z rzeczywistością.

### 3.2. Symulacje obciążeń podatkowych

Drugi obszar wart odnotowania to sfera wszelkiego rodzaju symulacji obciążeń podatkowych, albo szerzej publicznoprawnych, a więc uwzględniających również składkę zdrowotną. Z usług w tym obszarze korzystali przede wszystkim przedsiębiorcy przed podjęciem decyzji o wyborze formy opodatkowania oraz pracodawcy poddani presji płacowej w zakładach pracy.

W wielu przedsiębiorstwach (choć zjawisko to nie miało charakteru powszechnego) powodem zlecenia wykonania symulacji wynagrodzeń była chęć pozyskania przede wszystkim wiedzy na temat wpływu reformy na wynagrodzenia pracowników, ale też w celu ogólnego przygotowania się do ewentualnych

rozmów z pracownikami w sprawie wynagrodzeń, a także konieczność zrekomensowania pracownikom „strat” poniesionych w związku ze wzrostem obciążeń publiczno-prawnych spowodowanych zmianami w ramach reformy Polski Ład. Dotyczyło to zwłaszcza tych sektorów, w których kluczowe role odgrywają wysoko wykwalifikowani specjaliści z wynagrodzeniem brutto w przedziałach, w których zgodnie z reformą podatkową miały obowiązywać zwiększone obciążenia publicznoprawne.

Byli i tacy pracodawcy, którzy nie tylko podnosili wynagrodzenie, tak aby w 100% zrekomensować straty z Polskiego Ładu, lecz również umieszczali takie informacje w przestrzeni medialnej, żeby pokazać, jak istotną rolę w ich firmie odgrywa pracownik. Były to jednak działania jednostkowe. Na poziomie badań rynkowych w skali kraju zasadniczym czynnikiem determinującym wzrost wynagrodzeń pracowniczych pozostała jednak presja inflacyjna.

### 3.3. Pozostałe nowe usługi

Wśród pozostałych usług świadczonych na rzecz przedsiębiorców warto odnotować:

- wdrożenie nowych ulg podatkowych (ulga na robotyzację, ulga na prototyp, ulga na ekspansję, porozumienie inwestycyjne – interpretacja 590, ulga holdingowa);
- występowanie do GUS z wnioskiem o klasyfikację PKWiU świadczonych usług przez przedsiębiorców, którzy wybierają ryczałt od przychodów ewidencjonowanych;
- pomoc w wyborze formy prowadzonej działalności, pomoc przy zmianie formy prowadzonej działalności lub formy prowadzenia przedsiębiorstwa, wejście w estoński CIT.

## 4. Rola doradców podatkowych w tworzeniu prawa podatkowego

Wydaje się, że z racji wykonywanego zawodu doradcy podatkowi są naturalnym partnerem do rozmowy dla Ministerstwa Finansów w zakresie każdej zmiany prawa podatkowego. Środowisko zawsze deklarowało chęć wsparcia Ministerstwa swoją wiedzą i doświadczeniem. Również w procesie konsultacji społecznych w ramach Polskiego Ładu doradcy zgłosili szereg uwag. Niewiele z nich zostało w jakikolwiek sposób uwzględnionych, nawet w opublikowanym raporcie z konsultacji społecznych, nie miały one również istotnego wpływu na kształt reformy.

Istotną rolę doradców należy odnotować w procesie zmiany przepisów dotyczących sposobu kalkulacji zaliczek na podatek od wynagrodzeń pracowniczych po opublikowaniu rozporządzenia z 7 stycznia 2022 r. Doradcy podatkowi jako pierwsi wskazywali na wadliwość takiego rozwiązania i brak możliwości zmiany zasad ustalania zaliczek na podatek w formie rozporządzenia. Opinia ekspertów (dr. hab. Adama Bartosiewicza i Radomira Szarańca) Krajowej Izby Doradców Podatkowych nt. rozporządzenia, której podstawowe wnioski sprowadzały się do stwierdzenia, że rozporządzenie jest nieważne, przekracza dyspozycje ustawowe dla Ministra Finansów i narusza art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, była istotnym głosem w dyskusji dotyczącej wadliwości rozporządzenia, co w ostateczności doprowadziło do przeniesienia przepisów tego rozporządzenia do ustawy z 24 lutego 2022 r.

## Wnioski

Z podatkowego punktu widzenia rok 2022 jest niewątpliwie rokiem wyjątkowym. Dotychczas w publicznej dyskusji nie poświęcano tak wiele miejsca podatkowi. I chyba nigdy żaden temat podatkowy nie był tak długo wśród głównych tematów, którymi zajmowali się politycy, dziennikarze i zwykli podatnicy. Powszechna krytyka przepisów podatkowych była powodem zmian personalnych w Ministerstwie Finansów, w tym samego ministra finansów. Liczba publikacji oraz powszechność debaty o podatkach we wszystkich mediach przyczyniły się do zwiększenia wiedzy na temat podatków i świadomości skutków podatkowych wśród podatników. Z tego punktu widzenia można powiedzieć, że Polski Ład miał pozytywny, wieloaspektowy wpływ na branżę doradztwa podatkowego. Wielu podatników po raz pierwszy w życiu skorzystało z usług profesjonalnych doradców. Poza bodźcem do kreowania nowych usług i nowych szans na rozwój zawodu warto odnotować, że wiele osób niezwiązanych dotychczas z doradztwem podatkowym dostrzegło dla siebie w podatkach zawodową szansę. W tym roku do Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego wpłynęła wyjątkowo duża liczba wniosków o dopuszczenie do egzaminu na sesję (maj/czerwiec 2022) – zgłosiło się ponad 1600 kandydatów. Dane te są niewątpliwie dowodem na to, że doradztwo podatkowe jest branżą, która będzie się rozwijać w kolejnych latach.

## Bibliografia

- Ewidencja podatników, z którymi Szef Krajowej Administracji Skarbowej zawarł umowę o współdziałanie.* (b.d.). <https://www.gov.pl/web/kas/program-wspoldzialania>
- Rozporządzenie. (2022). Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 7 stycznia 2022 r. w sprawie przedłużenia terminów poboru i przekazania przez niektórych płatników zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r., poz. 28).
- Rządowy Portal Danych. *Dane statystyczne za lata 2014–2020 dotyczące podatników, do których ma zastosowanie ustawa z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.* (b.d.). <https://dane.gov.pl>
- Ustawa. (1996). Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 2117 ze zm).
- Ustawa. (1997). Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 i 1598).
- Ustawa. (2017). Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (tekst jedn. Dz. U. z 2022 r., poz. 1302 ze zm.).
- Ustawa. (2022a). Ustawa z 24 lutego 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o rehabilitacji zawodowej i społecznej oraz zatrudnianiu osób niepełnosprawnych oraz ustawy o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. z 2022 r., poz. 558).
- Ustawa. (2022b). Ustawa z 9 czerwca 2022 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2022 r., poz. 1265).